

B5 VORDERINGEN EN OVERLOPENDE ACTIVA

Deze Richtlijn B5 (aangepast 2021) vervangt Richtlijn B5 (aangepast 2019) en is van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2022.

B5.1 Vorderingen

Algemeen

101 Onder de vorderingen worden volgens artikel 2:370 BW verstaan:

- vorderingen op handelsdebiteuren;
- vorderingen op groepsmaatschappijen;
- vorderingen op andere rechtspersonen en vennootschappen die een deelnemingen hebben in de rechtspersoon of waarin de rechtspersoon een deelneming heeft;
- opgevraagde stortingen van het geplaatst aandelenkapitaal;
- overige vorderingen.

Op grond van artikel 2:396 lid 3 BW worden de opgevraagde stortingen van het geplaatst aandelenkapitaal afzonderlijk gepresenteerd. De overige categorieën hoeven niet afzonderlijk te worden gepresenteerd.

102 De vorderingen behorende tot de vlottende activa lopen in het algemeen binnen een jaar af.

Waardering

103 De vorderingen worden bij eerste verwerking gewaardeerd tegen reële waarde inclusief transactiekosten. De vorderingen worden na eerste verwerking gewaardeerd tegen geamortiseerde kostprijs. Indien er geen sprake is van agio of disagio en transactiekosten is de geamortiseerde kostprijs gelijk aan de nominale waarde van de vorderingen, onder aftrek van voorzieningen wegens oninbaarheid. De nominale waarde van een actief is de hoofdsom die wordt genoemd in de overeenkomst waaruit het actief is ontstaan. Betalingskortingen en kredietbeperkingstoeslag worden van de nominale waarde afgetrokken.

104 De voorzieningen wegens oninbaarheid kunnen via de dynamische en of de statische methode of een combinatie van beide bepaald worden.

De dynamische methode richt zich op een zo gelijkmatige verdeling van de lasten over de jaren. Bij de dynamische methode worden periodiek de veronderstellingen beoordeeld waarop de berekening van de jaarlijkse dotatie berust. Daarnaast wordt de hoogte van de voorziening getoetst op toereikendheid. Dit gebeurt veelal met de statische methode. Als de dynamische voorziening ontoereikend wordt geoordeeld, wordt deze ten laste van het resultaat verhoogd.

De statische methode richt zich op een zo nauwkeurig mogelijke voorstelling van het vermogen per balansdatum. Daartoe worden de lopende vorderingen zo goed mogelijk op hun geldwaarde ingeschat. Het verschil tussen de schattingen per begin en het einde van het boekjaar wordt aan de voorziening toegevoegd, respectievelijk daaraan onttrokken, ten laste respectievelijk ten gunste van de winst-en-verliesrekening. Bij de statische methode wordt de voorziening per balansdatum in principe post-voor-post bepaald.

105 Voor het verrekenen en salderen van vorderingen wordt verwezen naar hoofdstuk A2 Verwerking en waardering, alinea 115.

Presentatie en toelichting

106 Indien de looptijd van de vorderingen langer dan een jaar is, wordt voor het totaal van de onder de vlottende activa opgenomen vorderingen toegelicht tot welk bedrag de resterende looptijd langer is dan een jaar (artikel 2:370 lid 2 BW).

Daarnaast wordt afzonderlijk over de leningen, voorschotten en garanties, ten behoeve van bestuurders en commissarissen van de rechtspersoon de volgende informatie verstrekt (artikel 2:383 lid 2 BW):

- totaalbedrag;
- openstaande bedragen;
- de afgewaardeerde bedragen;
- de bedragen waarvan werd afgezien;
- rentevoet;
- belangrijkste overige bepalingen;
- aflossingen gedurende het boekjaar.

Voor zover rechten op te ontvangen goederen of diensten in de balans worden opgenomen worden zij gerubriceerd onder de actiefpost waarop zij betrekking hebben.

B5.2 Overlopende activa***Algemeen***

201 Overlopende actiefposten zijn:

- vooruitbetaalde bedragen voor kosten die ten laste van de volgende perioden komen, bijvoorbeeld voor assurantieprijzen, contributies en abonnementen;
- nog te ontvangen bedragen wegens baten ten gunste van voorgaande perioden, zoals rente over banksaldi en deposito's, terug te vorderen kosten en dergelijke.

202 De toerekening van vooruitbetaalde bedragen moet stelselmatig aan opvolgende perioden geschieden, bijvoorbeeld tijdsevenredig of evenredig aan de omvang van de productie of verkoop.

Presentatie en toelichting

203 Indien van belang voor het inzicht (artikel 2:362 lid 1 BW) worden de overlopende activa tot uitdrukking gebracht door:

- aparte rubricering in de balans;
- specifieke benaming; en/of
- een nadere uiteenzetting in de toelichting.

Indien de overlopende activa apart gerubriceerd worden, moet worden aangegeven in welke mate de post als langlopend is te beschouwen (artikel 2:370 lid 2 BW).

B5.3 Onderhanden projecten***Algemeen******Definitie en toepassingsgebied***

301 Deze paragraaf beschrijft de verwerking en waardering, de presentatie en de toelichting van opbrengsten en kosten uit hoofde van onderhanden projecten in opdracht van derden (hierna aangeduid als 'onderhanden projecten'). Door de aard van de activiteiten van onderhanden

projecten, vallen de datum waarop het project van start gaat en de datum waarop het project wordt voltooid, gewoonlijk in verschillende verslagperioden. In deze paragraaf omvatten onderhanden projecten ook:

- overeenkomsten voor het verrichten van diensten die direct verband houden met de constructie van het actief, bijvoorbeeld overeenkomsten voor de diensten van projectmanagers of architecten;
- overeenkomsten voor de afbraak en reconstructie van activa, of voor herstel van de oorspronkelijke omgeving na de afbraak van activa; en
- overeenkomsten voor het ontwikkelen van activa in opdracht van derden waarbij de activa geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de rechtspersoon creëren.

De bepalingen in deze paragraaf zijn gewoonlijk ook van toepassing op de verwerking van opbrengsten en kosten met betrekking tot het verlenen van diensten. De opbrengsten worden, afhankelijk van het voldoen aan de voorwaarden voor de verwerking van opbrengsten naar rato van verrichte werkzaamheden, verwerkt in de periode dat de dienstverlening plaatsvindt (zie hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening, alinea 105).

301a Het is rechtspersonen toegestaan IFRS 15 zoals aanvaard door de Europese Unie toe te passen voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot onderhanden projecten in plaats van paragraaf B5.3 Onderhanden projecten, mits sprake is van een integrale en consistente toepassing van IFRS 15. Dit betekent tevens dat IFRS15 zoals aanvaard door de Europese Unie moet worden toegepast voor opbrengsten en gerelateerde kosten met betrekking tot de verkoop van goederen en het verlenen van diensten in plaats van de alinea's 102 tot en met 107 van hoofdstuk B13 Winst-en-verliesrekening.

302 Deze paragraaf is niet van toepassing op voorraden. Artikel 2:369 BW bepaalt dat onderhanden werk wordt opgenomen onder de voorraden. Onderhanden werk onder voorraden volgens artikel 2:369 BW omvat niet onderhanden projecten zoals weergegeven in deze paragraaf.

303 Een onderhanden project (in opdracht van derden) is een project dat is overeengekomen met een derde, voor de constructie van een actief of combinatie van activa waarbij de uitvoering zich gewoonlijk uitstrekt over meer dan één verslagperiode.

Onderhanden projecten zijn te onderscheiden naar de aard van de contracten waarop ze zijn gebaseerd:

- aanneemcontracten: de uitvoering geschiedt tegen een vaste prijs, soms met prijsclausules;
- regiecontracten: de uitvoering geschiedt op basis van een vergoeding voor alle of van op bepaalde wijze gedefinieerde kosten, vermeerderd met een bepaald percentage of met een vast bedrag.

304 De bepalingen in deze paragraaf worden gewoonlijk toegepast op iedere afzonderlijke overeenkomst die kwalificeert als onderhanden project. In bepaalde gevallen is het echter noodzakelijk om deze paragraaf toe te passen op afzonderlijk te identificeren componenten van een project, of een groep van projecten, teneinde de economische realiteit van een project of een groep van projecten weer te geven (zie hoofdstuk A2 Verwerking en waardering, alinea 108 tot en met 109).

Uitwerking van projectopbrengsten en projectkosten

305 De projectopbrengsten uit een project bestaan uit de contractueel overeengekomen opbrengsten en de opbrengsten op grond van meer- en minderwerk, claims en vergoedingen.

306 De omvang van projectopbrengsten wordt bepaald op het bedrag waarop de rechtspersoon verwacht recht te hebben in ruil voor de geleverde prestaties. Dit bedrag kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, terugbetalingen, prijsconcessies, prestatiebonussen, sancties of andere soortgelijke elementen. Dergelijke vergoedingen worden in deze paragraaf aangeduid als variabele vergoedingen. De omvang van een te verwerken variabele vergoeding wordt bepaald door een schatting te maken. De rechtspersoon past hierbij voorzichtigheid toe. De toepassing van voorzichtigheid heeft als doel om ervoor te zorgen dat er alleen projectopbrengsten worden verwerkt waarvan de kans klein is dat ze later teruggenomen moeten worden.

De onzekerheid ten aanzien van het schatten van de omvang van een variabele vergoeding kan zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale projectopbrengsten en het resultaat van een onderhanden project niet op betrouwbare wijze kunnen worden bepaald. Indien een overeenkomst bestaat uit een vaste en een variabele vergoeding kan de omvang van de vaste vergoeding zodanig hoog zijn dat het bedrag van de totale projectopbrengsten wel op betrouwbare wijze kan worden bepaald ondanks de onzekerheid over de hoogte van de variabele vergoeding.

307 De projectkosten van een project bestaan uit de direct op het project betrekking hebbende kosten, de kosten die toerekenbaar zijn aan projectactiviteiten in het algemeen en toewijsbaar zijn aan het project, en andere kosten die contractueel aan de opdrachtgever kunnen worden toegerekend.

Voorts kunnen in projectkosten worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente op schulden over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend.

Het opnemen van een redelijk deel van indirecte of algemene kosten (de zogenaamde 'AK') in projectkosten is mogelijk indien deze kosten in het algemeen toewijsbaar zijn aan projectactiviteiten. Veelal zullen deze kosten via een opslag toegerekend worden aan individuele projecten.

Voor het mogelijk toerekenen van rente aan projectkosten wordt verwezen naar hoofdstuk B16 Rente.

Verwerken van projectopbrengsten en projectkosten

308 Bij verwerking van projectopbrengsten en projectkosten worden twee methoden van winstneming onderscheiden:

- winstneming naar rato van de verrichte prestaties bij de uitvoering van het project;
- winstneming bij oplevering respectievelijk voltooiing van het project.

Voor gelijksoortige projecten vindt winstneming volgens dezelfde methode plaats. De rechtspersoon is vrij om te kiezen tussen beide waarderingmethoden. Winstneming naar rato van verrichte prestaties is slechts mogelijk indien de winst op de reeds verrichte prestaties voor het project op betrouwbare wijze kan worden bepaald. Verwachte verliezen op het onderhanden

project worden in overeenstemming met alinea 315 onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening als last verwerkt.

In de toelichting moeten de gehanteerde grondslagen worden uiteengezet (artikel 2:384 lid 5 BW).

309 Met betrekking tot een aanneemcontract moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project betrouwbaar kan worden ingeschat:

- a. de totale projectopbrengsten kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald;
- b. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de rechtspersoon zullen toevloeien;
- c. zowel de vereiste projectkosten om het onderhanden project af te maken als de mate waarin het onderhanden project per balansdatum is voltooid, kunnen op betrouwbare wijze worden bepaald; en
- d. de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten zijn duidelijk te onderscheiden en op betrouwbare wijze te bepalen, zodat de werkelijk bestede kosten vergeleken kunnen worden met de voorcalculatie of eerdere schattingen.

310 Met betrekking tot een regiecontract moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan om vast te stellen dat het resultaat van een onderhanden project betrouwbaar kan worden ingeschat:

- a. het is waarschijnlijk dat de economische voordelen met betrekking tot het onderhanden project naar de rechtspersoon zullen toevloeien; en
- b. de aan het onderhanden project toe te rekenen projectkosten, al dan niet verrekenbaar op basis van het contract, zijn duidelijk en betrouwbaar te bepalen.

311 De methode van verwerking van opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties wordt ook wel de 'percentage of completion'-methode genoemd. De projectopbrengsten en projectkosten worden hierbij zodanig aan de periode toegerekend dat de opbrengsten en kosten naar rato van de verrichte prestaties in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt in de perioden waarin het werk wordt uitgevoerd.

Projectkosten worden gewoonlijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt in de periode waarin het project waarmee ze verband houden wordt uitgevoerd.

312 Uitgaven die verband houden met projectkosten die na de balansdatum tot te verrichten prestaties leiden, worden als activa verwerkt indien het waarschijnlijk is dat ze in een volgende periode zullen leiden tot opbrengsten. Dergelijke geactiveerde uitgaven vertegenwoordigen een uiteindelijk op de opdrachtgever te verhalen bedrag of een via verkoop terug te verdienen bedrag, en worden vaak verwerkt als voorraden.

313 Bij de methode van winstneming bij oplevering respectievelijk voltooiing van het project worden de opbrengsten gedurende de looptijd van het project in de winst-en-verliesrekening verwerkt tot het bedrag van de gemaakte projectkosten dat waarschijnlijk kan worden verhaald, en worden de projectkosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening in de periode waarin ze worden gemaakt.

314 Indien de rechtspersoon verplichtingen heeft na het gereedkomen van een project, waaronder garantieverplichtingen, stelt de rechtspersoon vast of een voorziening wordt opgenomen in overeenstemming met hoofdstuk B10 Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen.

315 Indien het waarschijnlijk is dat de totale projectkosten van een overeenkomst de totale projectopbrengsten van die overeenkomst zullen overschrijden, worden de verwachte verliezen onmiddellijk in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Het bedrag van een dergelijk verlies wordt bepaald ongeacht:

- a. de vraag of het project al dan niet is aangevangen;
- b. het stadium van realisatie van het project; of
- c. het bedrag aan winst dat wordt verwacht op andere, niet gerelateerde projecten.

316 De methode van het verwerken van projectopbrengsten en projectkosten naar rato van de verrichte prestaties wordt cumulatief toegepast in elke opvolgende periode, gebruikmakend van de actuele schattingen van projectopbrengsten en -kosten. De gewijzigde schattingen worden gebruikt voor de bepaling van de in de winst-en-verliesrekening te verwerken cumulatieve opbrengsten en kosten in de periode waarin de schatting is gewijzigd en in daaropvolgende perioden.

Presentatie en toelichting

Presentatie van onderhanden projecten in de winst-en-verliesrekening

Projectopbrengsten

317 De rechtspersoon presenteert de projectopbrengsten als onderdeel van de netto-omzet in de winst-en-verliesrekening.

De post 'Wijziging in voorraden gereed product en onderhanden werk' zoals opgenomen in het Besluit modellen jaarrekening heeft geen betrekking op onderhanden projecten binnen het toepassingsgebied van deze paragraaf. Deze post heeft betrekking op voorraden binnen het toepassingsgebied van paragraaf B4.1.

Projectkosten

318 Bij toepassing van het categoriale model worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de aard van de kosten.

319 Bij toepassing van het functionele model worden de projectkosten in de winst-en-verliesrekening gepresenteerd naar de functie van de kosten. Gewoonlijk worden de projectkosten aangemerkt als kostprijs van de omzet.

320-321 (vervallen)

Presentatie van onderhanden projecten in de balans

322 Aanbevolen wordt onderhanden projecten met een debetstand te presenteren in een afzonderlijke post in de balans tussen voorraden en vorderingen. Op grond van artikel 7 lid 2 van het Besluit modellen jaarrekening mag een post worden ingevoegd voor zover de inhoud niet wordt gedekt door andere posten in de balans.

De post onderhanden projecten bestaat uit, het saldo van gerealiseerde projectopbrengsten, verwerkte verliezen en reeds gedeclareerde termijnen.

Indien geen afzonderlijke post wordt opgenomen maken onderhanden projecten deel uit van vorderingen en, indien van toepassing, kortlopende schulden. Onderhanden projecten maken geen onderdeel uit van voorraden in de balans. Voorraden worden in de balans als actief

verwerkt, waarna verwerking in de winst-en-verliesrekening pas plaatsvindt bij verkoop. Onderhanden projecten in de balans representeren de opbrengstwaarde van gedurende de uitvoering van het project verrichte prestaties die reeds zijn verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

323 Het saldo van het onderhanden project kan per balansdatum een debetstand of een creditstand zijn, afhankelijk van de mate van de gerealiseerde projectopbrengsten, de verwerkte verliezen en de reeds gedeclareerde termijnen.

Indien het saldo van het onderhanden project een:

- a. debetstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een actief;
- b. creditstand vertoont, wordt het netto-bedrag verwerkt als een verplichting.

324 (vervallen)

325 Uitgaven voor projectkosten die zijn gedaan voor nog niet verrichte prestaties (zie alinea 311), worden gepresenteerd in de balans als actief, meestal als onderdeel van de voorraden (onderhanden werk of vooruitbetalingen op voorraden) of als overlopende activa. Verwerking van deze projectkosten in de winst-en-verliesrekening vindt plaats zodra de prestaties in het project worden geleverd en gerealiseerd.

326 Indien een verlies op een onderhanden project wordt verwacht, wordt deze gepresenteerd als onderdeel van de onderhanden projecten in de balans (zie alinea 315). Dit geldt ook voor reeds vastgestelde verliezen op projecten waarvoor nog geen prestaties zijn verricht.

327 In de jaarrekening moet worden toegelicht de gebruikte methode voor de verantwoording van projectopbrengsten in de winst-en-verliesrekening en de gebruikte methode voor de bepaling van de mate van de verrichte prestaties (artikel 2:384 lid 5 BW).

327a Voor de door de rechtspersoon in de toelichting op te nemen informatie over dienstverlening uit hoofde van concessies wordt verwezen naar paragraaf 3 van hoofdstuk B18 Toelichting.

Onderwerpen die worden behandeld in de RJ-bundel

328 Voor de verwerking van wijzigingen van overeenkomsten (waaronder meer- en minderwerk) wordt verwezen naar hoofdstuk 221 Onderhanden projecten.

De verwerking en waardering van activiteiten uit hoofde van projectontwikkeling en publiek-private concessieovereenkomsten in de jaarrekening van de concessienemer wordt eveneens behandeld in hoofdstuk 221 Onderhanden projecten. Op grond van artikel 2:384 lid 5 BW worden de grondslagen van de waardering en de bepaling van het resultaat omtrent activiteiten uit hoofde van projectontwikkeling en publiek-private concessieovereenkomsten in de toelichting uiteengezet. De rechtspersoon kan overwegen de overige in de RJ-bundel vermelde toelichtingen op te nemen.